

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
PAOLA MENGOZZIJA,
predstavljeni 26. maja 2011¹

I – Uvod

1. V obravnavani zadevi Finanzgericht Baden-Württemberg (Nemčija) sprašuje Sodišče, ali je treba člen 45 PDEU razlagati tako, da nasprotuje nacionalni določbi, ki dovoljuje oprostitve davka za nekatere dodatne dohodka, ki jih prejmejo zlasti delavci, ki so v službenem razmerju z nemško pravno osebo javnega prava, ker se dejavnost opravlja zunaj nemškega ozemlja (v nadaljevanju: nadomestila za bivanje).

2. Tako vprašanje se je postavilo zato, ker francoska državljanica, ki je v službenem razmerju s francosko pravno osebo javnega prava, ni upravičena do take oprostitve prejetih nadomestil za bivanje zaradi svoje dejavnosti v Nemčiji.

1 – Jezik izvornika: francoščina.

II – Pravni okvir

A – Konvencijsko pravo

3. Člen 14(1) Konvencije med Zvezno republiko Nemčijo in Francosko republiko o izogibanju dvojnega obdavčevanja² (v nadaljevanju: dvostranska davčna konvencija) določa „načelo države plačnika“, v skladu s katerim se mezde, plače in drugi podobni prejemki za sedanje storitve v upravi, ki jih pravna oseba javnega prava ene države izplača fizični osebi, ki je rezidentka druge države, obdavčijo samo v prvi omenjeni državi.

4. Člen 20 dvostranske davčne konvencije določa podrobnejša pravila za izogibanje dvojnemu obdavčevanju rezidentov Zvezne republike Nemčije in Francoske republike.

2 – Konvencija med Zvezno republiko Nemčijo in Francosko republiko o izogibanju dvojnega obdavčevanja in določitvi pravil vzajemne upravne in pravne pomoči v zvezi z davki na dohodek in premoženje ter v zvezi z obrtnimi in zemljiškimi davki, kakor je bila spremenjena s sporazumom z dne 9. junija 1969, sporazumom z dne 28. septembra 1989 in sporazumom z dne 20. decembra 2001.

5. Člen 20 določa:

dobropisa, ki se vračuna v francoski davek, v davčno osnovo katerega so zajeti ti dohodki. Ta davčni dobropis je enak:

„(1) Osebe, ki so rezidenti Zvezne republike [Nemčije], se dvojnemu obdavčevanju izogonejo tako, da:

[...]

a) [...] so iz davčne osnove v Nemčiji izvzeti dohodki, ki izvirajo iz Francije [...] in so na podlagi navedene konvencije obdavčljivi v Franciji. To pravilo pa ne omejuje pravice Zvezne republike [Nemčije], da pri določitvi davčne stopnje svojih davkov upošteva tako izvzete dohodke in dele premoženje.

cc) za vse druge dohodke znesku francoskega davka, ki ustreza tem dohodkom. Navedena določba se med drugim uporablja tudi za dohodke iz členov [...] 14.

[...]“

[...]

B – Nacionalna zakonodaja

(2) Osebe, ki so Francoski rezidenti, se dvojnemu obdavčevanju izogonejo tako, da:

6. Člen 1(1) nemškega zveznega zakona o dohodnini (Einkommensteuergesetz, v nadaljevanju: EStG) določa:

a) [p]rejemki in drugi dohodki, ki izvirajo iz Zvezne republike [Nemčije] in so tam obdavčljivi v skladu z določbami te konvencije, so obdavčljivi tudi v Franciji, če jih prejme rezident Francije. Nemški davek se ne more odbiti za izračun v Franciji obdavčljivega dohodka. Vendar pa ima upravičenec pravico do davčnega

„(1) Fizične osebe s stalnim ali običajnim prebivališčem v Nemčiji so neomejeni zavezanci za dohodnino.

(2) Za plačilo dohodnine so zavezani tudi nemški državljani,

1. ki nimajo niti stalnega niti običajnega prebivališča v Nemčiji in je treba obdavčiti, uporabi posebna davčna stopnja.“

2. ki imajo pogodbo o zaposlitvi, ki jih veže na nacionalno pravno osebo javnega prava in ki zato dobivajo plačo iz nacionalne javne blagajne.“

9. V členu 32b(2) je dodano:

7. Člen 3, točka 64, EStG določa:

„Posebna davčna stopnja iz odstavka 1 je davčna stopnja, ki se dobi, če se pri izračunu dohodnine dohodek, ki ga je treba v skladu s členom 32a(1) obdavčiti, zviša ali zniža

„Dohodki zaposlenih, ki so v službenem razmerju z nacionalno pravno osebo javnega prava in zato dobivajo plačo iz nacionalne javne blagajne, so oproščeni davka za dejavnost v tujini, če presegajo plačo, ki bi jo prejemal zaposleni za enakovredno dejavnost v kraju javne blagajne, iz katere se plačujejo dohodki. [...]“

[...]

8. Člen 32b(1) EStG določa:

2. v primeru iz odstavka 1, točki 2 in 3, za v teh določbah navedene dohodke, pri čemer je treba v teh dohodkih vsebovane izredne dohodke upoštevati do ene petine.“

„Če je neomejeni davčni zavezanec občasno ali med celotnim davčnim obdobjem prejemal

[...]

III – Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

3. dohodke, ki so, če so vključeni v odmero dohodnine, oproščeni davka na podlagi Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja ali drugih mednarodnih sporazumov [...], se v skladu s členom 32a(1) za dohodek, ki ga

10. P. Schulz in C. Schulz-Delzers (v nadaljevanju: tožeči stranki) sta rezidenta Nemčije. V smislu člena 1(1) EStG sta neomejena zavezanca za plačilo dohodnine.

11. Tožeči stranki sta kot zakonca obdavčena skupno. Nemški zakonodajalec je namreč zato, da bi zmanjšal progresivnost dohodninske lestvice³ za zakonca z različnimi dohodki, v korist skupno obdavčenih davčnih zavezancev, ki so poročeni in niso trajno ločeni, vzpostavil ureditev skupne obdavčitve, kar pomeni skupno davčno osnovo v povezavi s tako imenovanim postopkom „delitve“ („splitting“). V takem primeru se v skladu s členom 26b EStG prejeti dohodki zakoncev seštejejo in obdavčijo skupaj. Zakonca se torej obravnavata kot en davčni zavezanec, dohodek pa se obdavči, kot da ga je vsak od zakoncev prejel polovico.

12. P. Schulz je nemški državljani, ki dela kot zaposlen odvetnik in je leta 2005 prejel plačo v višini 75.400 EUR, leta 2006 pa v višini 77.133 EUR.

13. C. Schulz-Delzers, francoska državljanka, je uradnica francoske države. V Nemčiji uči na francosko-nemški osnovni šoli. V letih 2005 in 2006 je v Nemčiji delala na podlagi pogodb za določen čas. Od francoske

države je prejela dohodke v višini 29.279 EUR in 30.390 EUR.

14. Med temi dohodki so poleg običajne plače uradnika tudi nadomestila za bivanje. Gre za dve nadomestili, in sicer nadomestilo „ISVL“ (indemnit  spécifique li e aux conditions de vie locale (posebno nadomestilo, vezano na krajevne življenjske razmere)) v mesečnem znesku okoli 440 EUR za izravnavo kupne moči ter nadomestilo „Majorations familiales“ (družinski dodatki), ki se odobri za otroke, ki jih morajo francoski uradniki preživljati, kar je mesečni dodatek nekaj več kot 130 EUR, povezan z dodatnimi stroški za otroke, ki jih je treba preživljati.

15. Dohodki C. Schulz-Delzers so se davčno obravnavali v skladu s členoma 14 in 20(1)(a) dvostranske davčne konvencije.

16. V spornih dveh letih so bili v Franciji obdavčeni ob ajni uslu beniski dohodki C. Schulz-Delzers, ne pa tudi nadomestila za bivanje. Ta nadomestila so znašala 6859,32 EUR (leta 2005) oziroma 6965,88 EUR (leta 2006).

17. V Nemčiji je Finanzamt Stuttgart III (v nadaljevanju: Finanzamt) nadomestila za bivanje oprostil davka, je pa zanje – prav tako kot za preostalo plačo, po odbitku pavšalnega zneska za poslovne stroške v višini

3 – Davčna stopnja za dohodke se v Nemčiji določi po progresivni lestvici, tako da so višji dohodki obdavčeni po višji davčni stopnji. Navedena lestvica izraža presojo davčne sposobnosti davčnega zavezanca, ki jo je opravil nemški zakonodajalec.

920EUR – uporabil progresijo.⁴ Zaradi vključitve nadomestil za bivanje se je dohodnina tožečih strank zvišala za 654EUR leta 2005 oziroma za 664EUR leta 2006.

18. Finanzamt je pritožbe zoper tako davčno obravnavanje zavrnil 30. aprila 2009.

19. Tožeči stranki sta nato 18. maja 2009 vložili tožbo. Izpodbijata vključitev navedenih nadomestil za bivanje v progresijo. Menita, da bi bilo treba uporabiti člen 3, točka 64, EStG, da bi se preprečila kakršna koli diskriminacija v primerjavi z nacionalnimi davčnimi zavezanci, za katere velja ta določba.

20. Pogoj za uporabo take določbe je, da je delavec v službenem razmerju z nemško pravno osebo javnega prava, če dohodke iz tega naslova izplača nemška javna blagajna za dejavnost zunaj Nemčije. V obravnavani zadevi je C. Schulz-Delzers v službenem

razmerju s francosko pravno osebo javnega prava in iz tega naslova prejema dohodke iz francoske javne blagajne za dejavnost, ki jo opravlja v Nemčiji.

21. Finanzgericht Baden-Württemberg se sprašuje o skladnosti člena 3, točka 64, EStG s pravom Evropske unije.

22. V navedenih okoliščinah je Finanzgericht Baden-Württemberg s sklepom z dne 21. decembra 2009 prekinilo odločanje in Sodišču predložilo ti vprašanji za predhodno odločanje:

„1. a) Ali je člen 3, točka 64, EStG v skladu s prostim gibanjem delavcev iz člena 45 PDEU (člen 39 ES)?

b) Ali člen 3, točka 64, EStG vsebuje prikrito diskriminacijo glede na državljanstvo, ki je prepovedana s členom 18 PDEU (člen 12 ES)?

4 – Nemški zakonodajalec s progresijo pri izračunu davčnih stopenj, ki veljajo za druge dohodke, upošteva nekatere oproščene dohodke. Davčni zavezanec, ki prejema oproščene dohodke, za katere velja progresija, je po presoji nemškega zakonodajalca davčno bolj sposoben kot davčni zavezanec, ki takih dohodkov nima. Progresija se tako uporablja zlasti za določene načeloma oproščene nadomestne dohodke, kot so na primer nadomestila za brezposelnost, ki niso namenjena izravnavi določenih izdatkov, ampak splošnemu zagotavljanju zadostnih sredstev za preživetje – glej sodbo Bundesfinanzhofa z dne 9. avgusta 2001 (III R 50/00, Bundessteuerblatt 2001, del II, str. 778).

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nika-len, ali je člen 3, točka 64, EStG v skladu s prostim gibanjem državljanov Unije iz člena 21 PDEU (člen 18 ES)?“

IV – Postopek pred Sodiščem

23. Pisna stališča so predložili tožeči stranki, nemška in španska vlada ter Evropska komisija. Te stranke so bile tudi zaslišane na obravnavi 24. marca 2011.

24. Stranke so se opredelile do skladnosti člena 3, točka 64, EStG s členom 45 PDEU. Tožeči stranki in Komisija v nasprotju z nemško in špansko vlado menijo, da nacionalna določba ni v skladu s prostim gibanjem delavcev.

26. Sicer pa predložitveno sodišče meni, da če bi bilo treba na prvo vprašanje odgovoriti nikalno, bi moralo Sodišče proučiti skladnost navedene določbe s členom 21 PDEU.

27. Zaradi odgovora na vprašanji, ki ju je postavilo predložitveno sodišče, je treba najprej pojasniti upošteвне določbe, ki se uporabljajo za položaj v glavni stvari (A). Nato bo treba ugotoviti, primarno, ali je C. Schulz-Delzers diskriminirana na podlagi državljanstva in ali je omejeno njeno prosto gibanje (B). Kot bo pokazala nadaljnja analiza, menim, da ni tako, v zvezi z diskriminacijo še posebej zaradi neobstoja primerljivosti obravnavanih položajev. Za primer, da se Sodišče s tem ne bi strinjalo, bom podredno primerjal obravnavane položaje v postopku v glavni stvari (C).

V – Analiza

A – Upošteвне uporabljive določbe

25. Predložitveno sodišče je prvo vprašanje razdelilo na dva dela, prvi del se nanaša na skladnost nacionalne določbe s členom 45 PDEU⁵, drugi pa na skladnost s členom 18 PDEU.

28. Pri odgovarjanju na postavljena vprašanja za predhodno odločanje predložitvenega sodišča je treba najprej pojasniti, katere določbe prava Unije se uporabljajo za spor v glavni stvari.

5 – Glede na to, da so se dejstva, ki so podlaga za spor v glavni stvari, zgodila pred 1. decembrom 2009, torej pred začetkom veljavnosti Lizbonske pogodbe, se razlaga, po kateri sprašuje predložitveno sodišče, dejansko nanaša na člene 12 ES, 18 ES in 39 ES. Kot v svojih pisnih stališčih navaja Komisija, pa ta okoliščina nikakor ne vpliva na upošteвна merila v obravnavani zadevi, saj besedilo navedenih členov z uveljavitvijo PDEU ni bilo spremenjeno. Glede na to, da je bil predlog za sprejetje predhodne odločbe predložitvenega sodišča vložen po uveljavitvi Lizbonske pogodbe, bodo upošteвне določbe Pogodbe, navedene v različici po 1. decembru 2009.

29. V obravnavani zadevi se je treba pri ugotavljanju upoštevnih določb prava Unije predhodno prepričati, ali se za položaj iz postopka

v glavni stvari res uporabljajo pravila o prostem gibanju (1), in po potrebi ugotoviti, katera svoboda prostega pretoka konkretno se za tak položaj uporablja (2). Nazadnje bo treba proučiti, ali je za rešitev spora upoštevna dvostranska davčna konvencija (3).

32. Sodišče je v sodbi z dne 26. januarja 1993⁶ obravnavalo položaj nemškega državljana, ki je v Nemčiji pridobil diplome in poklicne kvalifikacije, ki je svojo poklicno dejavnost vedno opravljal v Nemčiji, je pa od leta 1961 s svojo ženo bival na Nizozemskem. Sodišče mu ni priznalo svobode ustanavljanja in je potrdilo njegovo višjo obdavčitev v primerjavi z nemškimi državljani, ki prebivajo v Nemčiji, ker je bilo njegovo prebivališče na Nizozemskem „edini element, ki ni povsem nacionalen.“⁷

1. Uporaba pravil o prostem pretoku

30. Nemška vlada trdi, da je C. Schulz-Delzers službo učiteljice v francosko-nemški šoli v Nemčiji očitno sprejela samo zato, ker je tam prebivala njena družina. V Nemčijo se ni preselila zato, da bi tam opravljala to zaposlitev.

31. Pojasniti je treba, da so v skladu s francoskim pravom sporna nadomestila torej nadomestila za bivanje, ki so povezana s tem, da C. Schulz-Delzers ni bilo treba zapustiti svoje države zaradi opravljanja svoje dejavnosti. Učitelji, ki jih Francija zaposluje zaradi opravljanja dejavnosti zunaj Francije, prejemajo različna nadomestila, opredeljena kot nadomestila za prebivanje v tujini.

33. C. Schulz-Delzers, francoska državljanka, svojo dejavnost opravlja v Nemčiji za francosko državo, ki ji izplačuje dohodke, ki jih med drugim sestavljajo nadomestila za bivanje. V položaju v glavni stvari je več elementov, ki niso povsem nacionalni.

34. Poleg tega je generalni pravobranilec v zadevi, v kateri je bila izdana zgoraj navedena sodba Werner, pojasnil, da „se [H. Werner] glede na to, da ni izkoristil svoboščin iz členov 48, 52 in 59 Pogodbe [EGS], v svoji državi izvora, katere rezident je, ne more sklicevati na pravice, ki jih priznava pravo Skupnosti“⁸, ob tem da „je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari svojo svoboščino prostega gibanja [...] izvajala *neodvisno od vsakršne*

6 – Sodba v zadevi Werner (C-112/91, Recueil, str. I-429).

7 – Ibidem (točka 16).

8 – Točka 44 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Darmona v navedeni zadevi.

*gospodarske dejavnosti*⁹. Prosto gibanje oseb je torej povezano izključno z opravljanjem gospodarske dejavnosti.

državljanke, če ti želijo opravljati gospodarsko dejavnost na ozemlju druge države članice.¹³ Ta trditev preselitve državljanke države članice ne povezuje z opravljanjem dejavnosti v drugi državi članici. Selitev se lahko torej zgodi pred opravljanjem dejavnosti.

35. Prosto gibanje oseb zdaj ni več vezano na to, da je nekdo delavec v državi članici gostiteljici¹⁰, saj se lahko državljan druge države članice sklicuje na pravico do prostega gibanja in prebivanja kot državljan, ne glede na opravljanje dela kot delavec ali samozaposlena oseba.¹¹ Poleg tega lahko kot državljan uživa pravico do prostega gibanja in prebivanja po tem, ko je to pravico izkoristil kot delavec in obratno.¹² Zato se zdi utemeljeno, da se lahko sklicuje na prosto gibanje delavcev, čeprav so zanj pred tem veljala pravila o prostem gibanju samo kot za državljanke.

37. V zadevi v glavni stvari C. Schulz-Delzers ni vedno prebivala v Nemčiji. Pred tem je stalno prebivala v Franciji in se je torej preselila v Nemčijo, da bi se tam nastanila. Tako je izvršila svojo pravico do prostega gibanja. Za njen položaj se res uporabljajo svoboščine prostega pretoka iz prava Unije.

36. Poleg tega je Sodišče pri opredeljevanju ovire večkrat potrdilo, da je „namen vseh določb Pogodbe o prostem gibanju oseb državljanom Skupnosti poenostaviti opravljanje kakršnih koli poklicnih dejavnosti na celotnem ozemlju Skupnosti in nasprotuje ukrepom, ki bi lahko bili manj ugodni za te

2. Izključna uporaba prostega gibanja delavcev

38. Komisija v svojih pisnih stališčih meni, da člena 18 PDEU ni mogoče uporabiti, ker se člen 3, točka 64, EStG nanaša na poseben položaj zaposlenih oseb. Podobno po mnenju

9 – Ibidem (točka 45).

10 – Direktiva Evropskega parlamenta in Sveta 2004/38/ES z dne 29. aprila 2004 o pravicah državljanov Unije in njihovih družinskih članov do prostega gibanja in prebivanja na ozemlju držav članic, ki spreminja Uredbo (EGS) št. 1612/68 in razveljavlja [d]irektive 64/221/EGS, 68/360/EGS, 72/194/EGS, 73/148/EGS, 75/34/EGS, 75/35/EGS, 90/364/EGS, 90/365/EGS in 93/96/EEC (UL L 158, str. 77).

11 – Člen 7(1) Direktive 2004/38.

12 – Člen 14 navedene direktive.

13 – Glej na primer sodbe z dne 15. decembra 1995 v zadevi Bosman (C-415/93, Recueil, str. I-4921, točka 94); z dne 29. aprila 2004 v zadevi Weigel (C-387/01, Recueil, str. I-4981, točka 52) in z dne 15. septembra 2005 v zadevi Komisija proti Danskim (C-464/02, ZOdl., str. I-7929, točka 34).

nemške vlade presoje ni mogoče opraviti po merilu splošnega načela prepovedi diskriminacije, ker bi bilo treba to določbo presojati samo podredno, če se ne uporablja nobena druga temeljna svoboščina.

39. Člen 18 PDEU se namreč samostojno uporablja le v tistih položajih, urejenih s pravom Unije, za katere v Pogodbi niso določena posebna pravila prepovedi diskriminacije. Člen 45 PDEU pa določa tako posebno prepoved.¹⁴

40. Podobno je člen 21 PDEU, ki na splošno določa pravico vsakega državljana Unije do prostega gibanja in prebivanja na ozemlju držav članic, posebej izražen v določbah, ki zagotavljajo prosto gibanje delavcev. Zato se, če se za zadevo v glavni stvari uporablja člen 45 PDEU, Sodišču ni treba opredeljevati do razlage člena 21 PDEU.¹⁵

14 – Glej na primer sodbi z dne 26. novembra 2002 v zadevi Oteiza Olazabal (C-100/01, Recueil, str. I-10981, točki 24 in 25) in z dne 10. septembra 2009 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-269/07, ZOdl., str. I-7811, točke od 98 do 100).

15 – Glede svobode ustanavljanja in prostega gibanja delavcev glej sodbi z dne 26. oktobra 2006 v zadevi Komisija proti Portugalski (C-345/05, ZOdl., str. I-10633, točka 13) in z dne 18. januarja 2007 v zadevi Komisija proti Švedski (C-104/06, ZOdl., str. I-671, točka 15); po analogiji s prostim opravljanjem storitev glej sodbi z dne 6. februarja 2003 v zadevi Stylianakis (C-92/01, Recueil, str. I-1291, točka 18) in z dne 20. maja 2010 v zadevi Zanotti (C-56/09, ZOdl., str. I-4517, točka 24).

41. Nobena od strank ni izpodbijala statusa C. Schulz-Delzers kot delavke v smislu člena 45 PDEU.

42. Predložitveno sodišče in Komisija utemeljeno opozarjata, da je treba izjemo iz člena 45(4) PDEU, ki se ne uporablja za zaposlitve v državni upravi, ki pa ne pomenijo nobenega prispevka k izvajanju javne oblasti¹⁶, razlagati ozko.

43. Zato nacionalne zakonodaje ni treba presojati glede na člena 18 PDEU in 21 PDEU. V zvezi z obravnavano nacionalno zakonodajo je potrebna samo razlaga člena 45 PDEU.

44. Tožeči stranki menita, da bi bilo treba člen 45 PDEU razlagati tako, da nasprotuje členu 3, točka 64, EStG. Pred obravnavo tega je treba pojasniti, zakaj določbe dvostranske davčne konvencije niso predmet zadeve v glavni stvari.

16 – Glej sodbi z dne 17. decembra 1980 v zadevi Komisija proti Belgiji (149/79, Recueil, str. 3881, točka 11) in z dne 2. julija 1996 v zadevi Komisija proti Grčiji (C-290/94, Recueil, str. I-3285, točka 2); glede ozke razlage te izjeme glej zlasti sodbo z dne 26. aprila 2007 v zadevi Alevizos (C-392/05, ZOdl., str. I-3505, točka 69); glede zavrnitve vključitve civilne dejavnosti poučevanja na univerzi glej sodbo z dne 18. decembra 2007 v zadevi Jundt (C-281/06, ZOdl., str. I-12231, točki 37 in 38).

3. Neupoštevnost določb dvostranske davčne konvencije Nemčije. Zato v tej zadevi ni treba presojudi določbe dvostranske davčne konvencije.

45. Dohodki C. Schulz-Delzers so bili v Franciji in Nemčiji davčno obravnavani v skladu s členoma 14 in 20 dvostranske davčne konvencije. Pogodbenci dvostranske davčne konvencije prosto določata navezne okoliščine zaradi razmejitev davčne pristojnosti in to svobodo je priznalo tudi Sodišče.¹⁷

46. Tožeči stranki v zadevi v glavni stvari Finanzamtu ne očitata, da je uporabil člen 20 dvostranske davčne konvencije, ki mu daje možnost, da pri ugotavljanju stopnje obdavčitve določene osebe, za katero se uporablja konvencija, upošteva dohodke, ki so v Nemčiji izvzeti iz davčne osnove.

47. V nasprotju s tem pa tožeči stranki nasprotujeta temu, da se na tej podlagi upoštevajo nadomestila za bivanje, ker se taka nadomestila po nemški zakonodaji upoštevajo samo, kadar se izplačajo nemškim državljanom, ki prebivajo zunaj Zvezne republike

48. Predmet te zadeve je samo nacionalna zakonodaja, natančneje člen 3, točka 64, EStG, v skladu s katerim se za nadomestila za bivanje, ki se izplačajo delavcu, ki je v tujini v službenem razmerju z nemško pravno osebo javnega prava, ne uporablja progresija. Navedeni člen je sporen, ker morajo države članice neposredno obdavčevanje, čeprav je v njihovi pristojnosti, izvajati v skladu s pravom Unije.¹⁸

49. Natančneje, postavlja se vprašanje, ali je treba člen 45 PDEU razlagati tako, da nasprotuje temu, da se v nemškem pravnem redu člen 3, točka 64, EStG uporablja za delavca, ki je v tujini v službenem razmerju z nemško pravno osebo javnega prava, medtem ko se v istem pravnem redu enaka obravnava po tem členu odreja delavcu, ki je v Nemčiji v službenem razmerju s pravno osebo javnega prava druge države članice. Proučiti je torej treba, ali uporaba navedenega člena povzroča diskriminacijo C. Schulz-Delzers, in če je odgovor nikalen, ali gre za omejitev njenega prostega gibanja.

¹⁷ – Sodba z dne 16. oktobra 2008 v zadevi Renneberg (C-527/06, ZOdl., str. I-7735, točka 48 in navedena sodna praksa).

¹⁸ – O nedavni uporabi glej sodbo z dne 18. marca 2010 v zadevi Gielen (C-440/08, ZOdl., str. I-2323, točka 36).

B – Primarno: neobstoj diskriminacije na podlagi državljanstva in neobstoj omejitve prostega gibanja

ugodnost iz člena 3, točka 64, EStG v prvi vrsti nemški državljani.²⁰

50. Primarno bom preveril, ali je C. Schulz-Delzers diskriminirana na podlagi državljanstva (1) in neobstoj omejitve njenega prostega gibanja (2).

53. Vendar je treba pri označbi nekega nacionalnega ukrepa kot diskriminatornega na podlagi državljanstva predhodno ugotoviti, kakšni so obravnavani položaji. Za diskriminacijo gre namreč samo pri uporabi različnih pravil za primerljive položaje ali pri uporabi enakega pravila za različne položaje.²¹

1. Neobstoj diskriminacije na podlagi državljanstva

51. Opozoriti je treba na to, da pravila o enakem obravnavanju prepovedujejo ne samo neposredno diskriminacijo na podlagi državljanstva, ampak tudi vse oblike prikrite diskriminacije, ki lahko z uporabo drugih meril razlikovanja pripeljejo do enakega učinka.¹⁹

54. V zadevi v glavni stvari dohodke C. Schulz-Delzers, katerih del so nadomestila za bivanje, le-tej izplačuje izključno francoska država. Zato v Nemčiji niso obdavčeni. Vendar pa, glede na to, da se je z zakoncem odločila za ugodnost skupne obdavčitve, ki je v Nemčiji mogoča zaradi skupnega bivanja, nemški zakonodajalec na podlagi progresivne njene dohodke upošteva pri ugotavljanju stopnje obdavčitve, ki se uporablja za njene zakonca in zanjo. C. Schulz-Delzers meni,

52. Po mnenju predložitvenega sodišča člen 3, točka 64, EStG pomeni prikrto diskriminacijo na podlagi državljanstva, ker nemške pravne osebe javnega prava načeloma zaposlujejo nemške državljane. Tako uživajo

20 – Kot utemeljeno navaja nemška vlada, se člen 3, točka 64, EStG nanaša tudi na delavce, ki so za nemškega zasebnega delodajalca za določen čas napoteni v tujino in imajo tam stalno prebivališče: „v primeru drugih delavcev, ki so za določen čas napoteni v tujino in imajo tam stalno ali običajno prebivališče, se znesek za izravnavo kupne moči, ki jim ga dodeli nacionalni delodajalec, oprosti davka, če navedeni znesek ne presega zneska primerljivih tujih izplačil v skladu s členom 54 zveznega zakona o plačilih uslužbencem (Bundesbesoldungsgesetz)“; vendar pa to pojasnilo ni upoštevno za obravnavano analizo, ki se nanaša na primerjavo položajev delavcev, ki svojo dejavnost opravljajo za javnega delodajalca.

19 – Sodba z dne 12. februarja 1974 v zadevi Sotgiu (152/73, Recueil, str. 153, točka 11); o nedavni uporabi glej zgoraj navedeno sodbo Gielen (točka 37), ki se sklicuje na sodbo z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker (C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 26).

21 – Zgoraj navedena sodba Gielen (točka 38 in navedena sodna praksa).

da je diskriminirana zato, ker se pri tem med njenimi dohodki upoštevajo nadomestila za bivanje v nasprotju z nadomestili za bivanje, ki jih izplačuje nemška država.

55. Zaradi odgovora predložitvenemu sodišču na podlagi teze tožečih strank iz zadeve v glavni stvari je treba proučiti utemeljitve, ki sta jih sami navedli pred Sodiščem, in tiste, ki jih je v obravnavanem postopku predhodnega odločanja v njuno podporo navedla Komisija. Na podlagi teh utemeljitev tožeči stranki in Komisija trdijo, da naj bi bila C. Schulz-Delzers glede na sodno prakso Sodišča v primerljivem položaju s položajem nemškega državljana, ki prejema nadomestilo za bivanje, ker v tujini opravlja dejavnosti v službi nemške države.

a) Trditve tožečih strank

56. Tožeči stranki menita, da med navedenima položajema ni objektivne razlike in sta zato primerljiva, ob tem pa se opirata samo na sodbo Schumacker.²²

57. Predmet navedene zadeve je bila uporaba davčne zakonodaje v Nemčiji, ki določa različno obdavčitev zaposlenih nerezidentov in zaposlenih rezidentov, katerih država zaposlitve je Nemčija. Zaposleni nerezidenti so davčno zavezani samo za tisti del dohodkov, ki jih prejmejo v Nemčiji (delni davčni zavezanci). Nasprotno pa so zaposleni rezidenti obdavčeni za vse dohodke (neomejeni davčni zavezanci). Za slednje se davek med drugim določi ob upoštevanju njihovega osebnega in družinskega položaja. V zvezi z njimi se upoštevajo družinske obveznosti, prispevki za pokojninsko zavarovanje in drugi dejavniki, ki na splošno dajejo pravico do davčnih odbitkov in olajšav. Ti davčni odbitki in olajšave so za nerezidente izvzeti.

58. V zgoraj navedeni zadevi se je tožeča stranka R. Schumacker pritoževal nad uporabo te davčne ureditve zanj. Običajno prebivališče je imel namreč v Belgiji, večino obdavčljivih dohodkov pa je prejemal iz dejavnosti v Nemčiji, zato v Belgiji ni bil obdavčen.²³ Sodišče je glede na posebnosti položaja razsodilo, da je primerljiv s položajem nemškega rezidenta in da bi moral biti zato R. Schumacker davčno obravnavan enako kot rezident te države. V nasprotnem primeru njegov osebni in družinski položaj ne bi bil

22 – Navedena zgoraj (točka 24).

23 – Glej točko 66 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Légerja v navedeni zadevi.

upoštevan niti v državi rezidentstva niti v državi zaposlitve.²⁴

59. Tako enako obravnavanje nerezidentov in rezidentov pa se lahko izvede samo, če delavec, ki izvršuje prosto gibanje, prejema večino dohodkov v državi zaposlitve in ni obdavčen v državi svojega rezidentstva. To kaže, da je treba upoštevati posebnosti obdavčevanja. Ena od teh posebnosti je, da lahko vsaka država članica Unije v skladu s svojo tradicijo in političnimi odločitvami določi davčne odbitke in olajšave v korist davčnega zavezanca zaradi njegovega osebnega in družinskega položaja. Zato ji odbitkov in olajšav, ki jih dodeljuje rezidentom, ni treba dodeliti nerezidenčnim delavcem, ki izvršujejo svojo pravico do prostega gibanja, ti delavci pa so še naprej obdavčeni v državi svojega rezidentstva. Sicer jim glede na rezidente ne bi zagotavljala enakega obravnavanja, ampak privilegirano, in sicer uživanje dvojne ugodnosti, ene v državi rezidentstva in druge v državi, v kateri izvršujejo svoboščino prostega gibanja.

60. V zadevi v glavni stvari želi biti C. Schulz-Delzers kot rezidentka v Nemčiji upravičena do enake davčne ugodnosti, kot se

dodeljuje nerezidentom v Nemčiji. Sama prejema nadomestila v Franciji, navedeni nerezidenti pa svoja v Nemčiji. Zato položaj C. Schulz-Delzers ni primerljiv s položajem iz zadeve Schumacker, saj omenjena ne zahteva, da se kot nerezident obravnava enako kot rezident. C. Schulz-Delzers torej ne more pričakovati enakega obravnavanja, kot je Sodišče razsodilo, da bi ga bilo treba zagotoviti R. Schumackerju. Čeprav se z načelom prepovedi diskriminacije, uporabljenim v sodbi Schumacker, želi zagotoviti, da nerezidenti, zaposleni v državi članici, uživajo nacionalno obravnavo, to je obravnavo, kakršne so deležni rezidenti, zaposleni v tej državi članici, pa C. Schulz-Delzers na podlagi navedenega precedensa ne more zahtevati obravnavanja, ki ga država, katere rezidentka je, zagotavlja svojim nerezidenčnim državljanom.

61. Poleg tega nemški nerezident, ki uživa ugodnosti na podlagi člena 3, točka 64, EStG, svoje nadomestilo za bivanje prejema od Zvezne republike Nemčije, medtem ko C. Schulz-Delzers svoje prejema od Francoske republike. V nasprotju s položajem, ki je bil podlaga za zgoraj navedeno sodbo Schumacker sta torej državi članici zaposlitve rezidenta in nerezidenta različni.

24 – Zgoraj navedena sodba Schumacker (točka 38).

b) Trditve Komisije

62. Komisija se pri svojem mnenju, da je C. Schulz-Delzers diskriminirana, sklicuje, prvič, na sodno prakso, v kateri je Sodišče razsodilo, da gre za diskriminacijo, kadar država članica v postopku zaposlovanja ali plačevanja javnih uslužbencev upošteva delovne izkušnje v nacionalni javni upravi, ne pa tudi tistih v javni upravi druge države članice, ali jih celo sploh ne upošteva.²⁵ Drugič, Komisija se opira na sodbo Jundt²⁶.

63. Komisija v zvezi s prvo točko trditev ni dokazala upoštevnosti za položaj v zadevi v glavni stvari. Zelo splošno trdi samo to, da taka sodna praksa odraža položaj, primerljiv z diskriminacijo na podlagi državljanstva.

64. Komisija se v drugi točki, ki se nanaša na zgoraj navedeno sodbo Jundt, sklicuje na to sodbo zato, ker je Sodišče v navedeni zadevi kot omejitev prostega opravljanja storitev

25 – Sodbe z dne 23. februarja 1994 v zadevi Scholz (C-419/92, Recueil, str. I-505, točka 11); z dne 15. februarja 1998 v zadevi Schönig-Kougebetopoulou (C-15/96, Recueil, str. I-47, točka 23 v zvezi s točko 14); z dne 12. marca 1998 v zadevi Komisija proti Grčiji (C-187/96, Recueil, str. I-1095, točki 20 in 21); z dne 30. novembra 2000 v zadevi Österreichischer Gewerkschaftsbund (C-195/98, Recueil, str. I-10497, točke od 41 do 44) in z dne 12. maja 2005 v zadevi Komisija proti Italiji (C-278/03, ZOdl., str. I-3747, točka 14).

26 – Navedena zgoraj.

opredelilo položaj, v katerem je odvetnik, rezident v Nemčiji, za dejavnost poučevanja v Franciji poleg svoje glavne odvetniške dejavnosti v Nemčiji obdavčen bolj kot odvetnik, rezident v Nemčiji, ki poleg svoje glavne odvetniške dejavnosti opravlja dodatno dejavnost poučevanja v Nemčiji.

65. V navedeni zadevi sta bila različno obravnavana rezidenta v Nemčiji za dejavnost poučevanja v dveh različnih državah članicah. Ugodnejše davčno obravnavanje, ki ga je država namenila davčnemu zavezancu, ki prejema dohodke iz dejavnosti poučevanja v tej državi, je bilo povezano z organizacijo izobraževalnega sistema te države. Sodišče je torej razsodilo, tako kot navaja Komisija, s tem da je pojasnilo, da „pristojnost in odgovornost, ki ju imajo države članice, da organizirajo svoj izobraževalni sistem, zato ne moreta povzročiti, da se za ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, ne bi uporabile določbe Pogodbe o svobodnem opravljanju storitev.“²⁷

66. Zgoraj navedena sodba Jundt, na katero se sklicuje Komisija, torej ni upošteven precedens za odgovor na vprašanje, ali je položaj C. Schulz-Delzers, rezidentke v Nemčiji, primerljiv s položajem nemških nerezidentov,

27 – Ibidem (točka 87).

ki uživajo ugodnosti po členu 3, točka 64, EStG.

2. Neobstoj omejitve prostega gibanja delavcev

67. V obravnavani zadevi se C. Schulz-Delzers pri izvajanju davčne pristojnosti Nemčije obravnava enako kot vsi rezidenti v Nemčiji. Poleg tega se s skupno obdavčitvijo z njenim zakoncem, ki je prav tako rezident v Nemčiji, upošteva njen osebni in družinski položaj, čeprav v Nemčiji ne prejema nobenega obdavčljivega dohodka.

68. Nazadnje, iz sodne prakse, navedene zaradi odgovora na vprašanje, ki je bilo postavljeno Sodišču, ne izhaja, da sta položaja C. Schulz-Delzers in nemškega rezidenta, ki uživa ugodnosti po členu 3, točka 64, EStG, primerljiva.

69. Predpostavke za uporabo načela prepovedi diskriminacije, kot je določeno v členu 45 PDEU, torej ni.

70. Poleg tega – kot bo navedeno v nadaljevanju – menim, da obravnavana zakonodaja ne pomeni s členom 45 PDEU prepovedane omejitve prostega gibanja delavcev.

71. Člen 45 PDEU ne prepoveduje le vsakršne diskriminacije, neposredne ali posredne, na podlagi državljanstva, ampak tudi kakršno koli nacionalno zakonodajo, ki ovira prosto gibanje delavcev, čeprav se uporablja neodvisno od njihovega državljanstva.²⁸

72. Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da se skuša s celoto določb Pogodbe o prostem gibanju oseb državljanom Skupnosti olajšati opravljanje vsakovrstnih poklicnih dejavnosti na ozemlju Unije.²⁹

73. V skladu s sodno prakso Sodišča pomenijo oviro „določbe, ki preprečujejo ali odvrtaajo državljana druge države članice, da zapusti matično državo in izvršuje pravico do svobodnega gibanja.“³⁰

74. Komisija v svojih pisnih stališčih navaja, da se ravno s členom 3, točka 64, EStG spodbuja dejavnost nemških javnih uslužbencev v tujini. Čeprav nemški zakonodajalec

28 – Glej na primer sodbo z dne 27. januarja 2000 v zadevi Graf (C-190/98, Recueil, str. I-493, točka 18) in zgoraj navedeno sodbo Weigel (točka 51).

29 – Zgoraj navedena sodba Alevizos (točka 74 in navedena sodna praksa).

30 – Glej med drugim zgoraj navedeno sodbo Bosman (točka 96) in sodbo z dne 12. decembra 2002 v zadevi de Groot (C-385/00, Recueil, str. I-11819, točka 78).

spodbuja prosto gibanje svojih državljanov, pa ni dokazano, da ovira prosto gibanje državljanov drugih držav članic.

bila, če bi bila napotena v katero drugo evropsko državo, v kateri ni pravila, ki bi ustrezalo klavzuli o progresiji v povezavi s pravilom iz člena 3, točka 64, EStG.

75. Pri opredelitvi ovire za prosto gibanje delavcev je treba ugotoviti, ali je bil državljan države članice manj ugodno obravnavan, kot bi bil, če ne bi izkoristil prostega gibanja.³¹

78. C. Schulz-Delzers pri izvrševanju prostega gibanja ni trpela znižanja dohodkov, ker njena nadomestila za bivanje, do katerih je bila upravičena in za katera se je nato uporabila progresija, niso bila izplačana v Franciji.

76. Ovira se torej presoja glede na položaj državljana države članice v njegovi državi izvora in v državi gostiteljici.

79. Poleg tega je bilo upoštevanje teh dohodkov pri progresiji mogoče samo zato, ker je C. Schulz-Delzers obdavčena skupaj s svojim zakoncem. Za skupno obdavčitev sta se odločili tožeči stranki in pomeni določitev skupne davčne osnove, ki je ugodnejša kot dve ločeni davčni osnovi.

77. V obravnavani zadevi tožeči stranki v svojih stališčih navajata, da je posredna obdavčitev dodatkov v nasprotju s ciljem omogočiti napotitev javnih uslužbencev v Nemčijo, ne da bi zaradi tega trpeli znižanje dohodkov, kar je ovira za njihovo napotitev v Nemčijo. Dodajata, da je ovira tudi to, da je C. Schulz-Delzers obravnavana manj ugodno, kot bi

80. Če bi bila zakonca obdavčena ločeno, se za C. Schulz-Delzers ne bi uporabila progresija, saj njeni dohodki, ki jih prejema od francoske države, v Nemčiji na podlagi členov 14 in 20(1)(a) dvostranske davčne konvencije niso bili obdavčljivi.

³¹ – Glej med drugim zgoraj navedeno sodbo Alevizos (točka 75) in sodbo z dne 23. aprila 2009 v zadevi Rüffler (C-544/07, ZOdl., str. I-3389, točka 64 in navedena sodna praksa).

81. Zato C. Schulz-Delzers ni dokazala, da je izvrševanje njene pravice do prostega gibanja imelo neugodne posledice v primerjavi

s položajem francoskega delavca, ki ni izvršil pravice do prostega gibanja.

C – Podredno: primerjava položaja C. Schulz-Delzers in položaja nemškega državljana, ki uživa ugodnosti po členu 3, točka 64, EStG

82. Sodišče ni pristojno za izrekanje o hipotetičnem položaju, v katerem bi C. Schulz-Delzers svojo pravico do prostega gibanja izvršila v kateri drugi državi članici.

85. Pri tej proučitvi se je treba opredeliti do primerljivosti nadomestil za bivanje, ki so predmet spora (1), analizirati davčno obravnavanje C. Schulz-Delzers v Nemčiji (2) in proučiti položaj nemškega državljana, ki v Franciji uživa ugodnosti po členu 3, točka 64, EStG (3).

83. Zato Sodišču predlagam, naj na vprašanja, ki jih je postavilo predložitveno sodišče, odgovori, da je treba člen 45 PDEU razlagati tako, da ne nasprotuje zakonodaji države članice, kot je člen 3, točka 64, EStG, v skladu s katero so davka oproščeni nekateri dodatni dohodki delavcev v službenem razmerju z nacionalno pravno osebo javnega prava, ker se dejavnost opravlja zunaj te države članice, čeprav taka nacionalna določba ne velja za dodatne dohodke delavcev v službenem razmerju s pravno osebo javnega prava druge države članice, ker se dejavnost opravlja zunaj prve države.

1. Nadomestila za bivanje

86. Sodišče bi moralo natančneje proučiti nadomestila za bivanje C. Schulz-Delzers in nemškega državljana, za katerega se uporablja člen 3, točka 64, EStG. Samo če bi se namreč izkazalo, da so navedena nadomestila primerljiva, bi bilo mogoče konkretno ugotoviti diskriminacijo, na katero se sklicujeta tožeči stranki v zadevi v glavni stvari.

84. Za primer, če se Sodišče ne bi strinjalo z mojim predlogom, bom podredno primerjal položaj C. Schulz-Delzers s položajem nemškega državljana, ki uživa ugodnosti po členu 3, točka 64, EStG.

87. Po mnenju tožečih strank so ta nadomestila za bivanje primerljiva. Predložitveno sodišče se molče tudi strinja s tem stališčem. Komisija meni – kot je potrdila na obravnavi –, da gre za vprašanje, ki bi ga moralo obravnavati predložitveno sodišče.

88. Sodišče bi se moralo, ne da bi se spuščalo v podrobnosti nadomestil za bivanje, ki jih dodeljuje vsaka država članica, kljub temu zaradi odgovora na vprašanje, ali člen 45 PDEU nasprotuje členu 3, točka 65, EStG, načelno opredelili do primerljivosti nadomestil, katerih skupna značilnost je, da se dodeljujejo zaradi dejavnosti, ki se opravlja zunaj države članice, ki jih izplačuje, v državi članici, v kateri ima njihov upravičenec prebivališče.

89. C. Schulz-Delzers namreč prebiva v državi članici – Zvezni republiki Nemčiji –, ki ni država, v kateri prebiva nemški državljan, ki uživa ugodnosti iz člena 3, točka 64, EStG. Tega pri obravnavi nadomestil za bivanje ni mogoče zanemariti.

90. Nadomestila za bivanje C. Schulz-Delzers vsebujejo nadomestilo „ISVL“ zaradi lokalnih življenjskih razmer in nadomestilo „Majorations familiales,“ ki se odobri za otroke francoskih uradnikov, ki jih je treba preživljati. Navedena nadomestila so po navedbah tožečih strank dodatki, namenjeni kompenzaciji kupne moči in dodatnih stroškov za otroke v tujini.

91. V Franciji se znesek teh nadomestil redno določa s skupnim odlokom ministra za zunanje zadeve in ministra, pristojnega za

proračun, za vsako tujo državo.³² Nemška vlada v pisnih stališčih navaja, da nemški minister za finance zaradi določitve teh dodatkov v sodelovanju z ministrstvom za zunanje zadeve redno objavlja sezname držav. Znesek teh dodatkov se torej določi glede na državo rezidentstva upravičenca do nadomestil.

92. Dejansko pa se z nadomestili za bivanje tako v Franciji kot v Nemčiji skuša vzpostaviti ravnovesje med dvema zahtevama – na eni strani upoštevanjem dodatnih izdatkov zaradi opravljanja dejavnosti zunaj države, ki izplačuje in obdaruje dohodek iz te dejavnosti, in na drugi strani željo po izenačitvi položaja upravičenca do teh nadomestil s položajem vseh preostalih rezidentov države, v kateri opravlja svojo dejavnost.

32 – Za leti 2005 in 2006 glej dekret št. 2002-22 z dne 4. januarja 2002 o upravnem in finančnem položaju osebja francoskih izobraževalnih ustanov v tujini (JORF z dne 6. januarja 2001, str. 387), kakor je bil spremenjen z dekretom št. 2003-481 z dne 3. junija 2003 (JORF z dne 6. junija 2003, str. 9636), katerega člen 4(B)(d) določa, da se izplača „posebno nadomestilo zaradi lokalnih razmer življenja, katerega letni znesek se določi po državah in po skupinah s skupnim odlokom ministra za zunanje zadeve in ministra, pristojnega za proračun [...]“; člen 4(B)(e) napotuje na določbe o družinskih nadomestilih, ki se dodeljujejo osebam, ki so zapustile državo, in podobno določajo: „[...] s skupnim odlokom ministra za zunanje zadeve in ministra, pristojnega za proračun, se za vsako tujo državo in ob upoštevanju različnih položajev, v katerih se lahko znajdejo osebe v Franciji ali v tujini, določi količnik, ki se uporablja za vsakega otroka, ki ga je treba preživljati [...]“.

93. Priznanje obstoja dodatnih izdatkov torej upravičuje možnost izplačila nadomestil za bivanje, tudi če so življenjski stroški v državi, v kateri se opravlja dejavnost, nižji od stroškov v državi, ki izplačuje dohodke. Ne glede na to pa je mogoče razlike med temi nadomestili za bivanje glede na državo gostiteljico razložiti samo z upoštevanjem lokalnih življenjskih stroškov.

94. Člen 4(B)(b) navedenega francoskega dekreta v zvezi s prvim nadomestilom, ki je posebej povezano z razmerami lokalnega življenja, določa letno prilagoditev zneska takega dodatka „zlasti zaradi upoštevanja spremembe menjalnega tečaja in razmer lokalnega življenja.“ Nemška vlada pa pojasnjuje, da se v primeru storitev nemškega učitelja v Franciji izravnava kupne moči oceni na podlagi višjih življenjskih stroškov v Franciji kot v Nemčiji. Na obravnavi je dodala, da nemški uradnik, ki je napoten v državo, v kateri je življenjska raven nižja, ne prejme takega nadomestila.

95. Z drugim nadomestilom, ki je povezan z otroki, ki jih je treba preživljati, se ne zanemarjajo način in stroški šolanja otrok v državi rezidentstva. Francoska zakonodaja, ki je veljala leta 2005 in 2006, je tako določala izračun „Majorations familiales“ glede

na državo rezidentstva.³³ Sicer pa se je izračun tega nadomestila spremenil in zdajšnja francoska zakonodaja, in sicer odlok z dne 31. januarja 2011³⁴, določa „družinsko ugodnost [...] osebja francoskih izobraževalnih ustanov v tujini“ med drugim glede na regijo rezidentstva: „Nemčija (Berlin),“ „Nemčija (Bonn),“ „Nemčija (Düsseldorf),“ „Nemčija (Frankfurt)“ in tako dalje.

96. Ni torej mogoče trditi, da se znesek nadomestil za bivanje določa brez upoštevanja države rezidentstva, v kateri se opravlja zadevna dejavnost.

97. Vsaka država članica določa znesek nadomestil za bivanje ob izvajanju svoje davčne pristojnosti. Ti dodatki dopolnjujejo druge dohodke, ki jih država zaposlitve izplačuje za opravljeno delo in se nujno razlikujejo med državami članicami.

98. Res se življenjski stroški lahko razlikujejo znotraj iste države in res bi se v obravnavani

33 – Odlok z dne 4. januarja 2002 o določitvi količnikov po državah za izračun družinskih dodatkov in družinskih ugodnosti, ki se plačajo v tujini za otroka, ki ga mora preživljati napoteno osebo ali rezidenti francoskih izobraževalnih ustanov v tujini (JORF z dne 6. januarja 2002, str. 402, besedilo št. 13).

34 – Odlok z dne 31. januarja 2011 o spremembi odloka z dne 5. februarja 2008, sprejet na podlagi dekreta št. 2002-22 z dne 4. januarja 2002 o upravnem in finančnem položaju osebja francoskih izobraževalnih ustanov v tujini (JORF z dne 15. februarja 2011, str. 2833, besedilo št. 3).

zadevi lahko tudi izkazalo, da so življenjski stroški C. Schulz-Delzers v Stuttgartu v Nemčiji višji kot v Beauvaisu v Franciji. Vendar Sodišče ni pristojno za izrekanje o tem, kako nacionalni zakonodajalec pri izvajanju svoje davčne pristojnosti izračunava nadomestila za bivanje.

s številskim primerom dokazala nemška vlada na obravnavi.³⁵

99. Namen nadomestil za bivanje je doseči enako obravnavanje rezidentov države, v kateri zaposleni opravlja svojo dejavnost, tudi če rezident prejema dohodke od druge države članice. Zato je skladno s tem načelom, če se slednjega davčno obravnava enako kot vse rezidente. Tako je tudi v zadevi v glavni stvari pri C. Schulz-Delzers.

101. Sodišče je v eni od prejšnjih zadev obravnavalo položaj francosko-nemške državljanke, učiteljice v javni šoli v Nemčiji, ki je z zakoncem živela v Franciji.³⁶ Ta rezidentka v Franciji je bila, tokrat na podlagi uporabe določb dvostranske davčne konvencije v Franciji, obdavčena bolj kot osebe z enakim dohodkom, a izključno francoskega izvora, kar je izpodbijala pri francoskem sodišču. Sodišče je obravnavalo vprašanje za predhodno odločanje v zvezi s tem in poudarilo, da je cilj dvostranske davčne konvencije „samo to, da se prepreči, da bi bili isti dohodki obdavčeni v obeh državah. Njen cilj ni zagotoviti, da obdavčitev davčnega zavezanca v eni državi ne bi bila višja od obdavčitve v drugi.“³⁷ Sodišče je dodalo, da so bili dohodki te francoske rezidentke iz zaposlitve v Nemčiji „vključeni

2. Davčno obravnavanje C. Schulz-Delzers v Nemčiji

100. C. Schulz-Delzers je davčno obravnavana enako kot drugi nemški rezidenti, česar tožeči strani ne izpodbijata. Glede samega položaja v Nemčiji je C. Schulz-Delzers celo v ugodnejšem položaju kot nemški uradnik, ki dela zunaj Nemčije, a je obdavčen skupaj s svojim zakoncem v Nemčiji, kot je

35 – Nemška vlada je kot primer A navedla nemški par, pri katerem žena dela v tujini: mož dosega obdavčljiv dohodek v višini 40.000 EUR, žena pa obdavčljiv dohodek v višini 20.000 EUR in 7000 EUR nadomestil za bivanje, oproščenih davka; skupni obdavčljivi dohodki znašajo 60.000 EUR po stopnji 19,36%; davek za plačilo znaša 11.614 EUR. Pri primeru B je par v podobnem položaju, kot je položaj tožečih strank: mož dosega obdavčljiv dohodek v višini 40.000 EUR, žena pa obdavčljiv dohodek v višini 27.000 EUR, ki je oproščen davka, vendar zanj velja progresija; skupni obdavčljivi dohodki znašajo 40.000 EUR po stopnji 20,75 % (izračunani na podlagi dohodka 67.000 EUR); davek za plačilo znaša 8300 EUR.

36 – Sodba z dne 12. maja 1998 v zadevi Gilly (C-336/96, Recueil, str. I-2793).

37 – Ibidem (točka 46).

v davčno osnovo davka na dohodke fizičnih oseb njenega gospodinjstva v Franciji, kjer je bila zato upravičena do davčnih ugodnosti, olajšav in oprostitev, ki jih določa francoska zakonodaja.“³⁸

- davčno zakonodajo države njenega rezidentstva, ki je hkrati država zaposlitve nemškega državljana;

102. C. Schulz-Delzers kot davčna zavezanka francoske države s prebivališčem v Nemčiji izpodbija to, da so se v slednji državi članici upoštevala njena nadomestila za bivanje. Vendar je zaradi skupne obdavčitve z zakonom upravičena tudi do davčnih ugodnosti, olajšav in oprostitev po nemški zakonodaji, kar pa ne velja za nemški par, ki bi bil v drugi državi članici v primerljivem položaju, kot je položaj tožečih strank.

- davčno zakonodajo države rezidentstva navedenega nemškega državljana.

104. Zato je različno obravnavanje C. Schulz-Delzers in nemškega državljana v primerljivem položaju samo posledica uporabe različnih davčnih zakonodaj.

103. Samo upoštevanje obdavčitve v Franciji bi omogočalo presojo, ali je C. Schulz-Delzers dejansko v manj ugodnem položaju, kot je položaj nemškega državljana, s katerim ga primerja. V tem primeru bi bilo treba upoštevati tudi davčno obravnavanje tega državljana v državi, v kateri opravlja svojo dejavnost. Dejansko bi bilo torej treba proučiti uporabo teh zakonodaj:

- davčno zakonodajo države zaposlitve C. Schulz-Delzers;

105. Sodišče je v zvezi s členom 12 ES razsodilo, da „iz ustaljene sodne prakse izhaja, da člen 12 ES ne velja za morebitne primere različnega obravnavanja oseb ali podjetij iz Skupnosti, ki lahko izhajajo iz razlik med državami članicami, če te na vse osebe, za katere se uporabljajo, vplivajo po objektivnih merilih in ne glede na njihovo državljanstvo.“³⁹ To je mogoče v obravnavani zadevi prenesti na člen 45 PDEU. Če se namreč nadomestila za bivanje nemškega državljana ne upoštevajo, je to zato, ker je zakonodaja države njegovega rezidentstva glede tega drugačna.

38 – Ibidem (točka 50).

39 – Sodba z dne 12. julija 2005 v zadevi Schempp (C-403/03, ZOdl., str. I-6421, točka 34).

106. Če bi moralo Sodišče primerjati položaj francoskega državljana s prebivališčem v Nemčiji, kjer opravlja svojo dejavnost, s položajem nemškega državljana, ki prebiva in dejavnost opravlja v Franciji, bi ugotovilo, da tožeči stranki v zadevi v glavni stvari davčno nista bili obravnavani manj ugodno.

109. Čeprav ima namreč Zvezna republika Nemčija po dvostranski davčni konvenciji možnost izbire, da pri določanju davčnih stopenj upošteva dohodke, ki so izvzeti iz davčne osnove v Nemčiji, pa take možnosti izbire pri nemških državljanih s prebivališčem v Franciji ni.

3. Položaj nemškega državljana, ki uživa ugodnosti na podlagi člena 3, točka 64, EStG, v Franciji

107. Kot opozarjata tožeči stranki, so nadomestila za bivanje C. Schulz-Delzers v Franciji oproščena davka. Oproščena so tudi v obratnem primeru, če se uradnika napoti zunaj Nemčije. Tako pravilo ne temelji na dvostranski davčni konvenciji, ampak – kot sta tožeči stranki navedli v svojih stališčih in na obravnavi – na mednarodni praksi.

108. Tožeči stranki očitata Nemčiji, da progresijo uporablja za nadomestila za bivanje C. Schulz-Delzers zaradi njene dejavnosti v Nemčiji, vendar pa je treba ugotoviti, da za nemškega državljana v primerljivem položaju v Franciji velja enako pravilo.

110. Besedilo dvostranske davčne konvencije je namreč pri davčni obravnavi dohodkov iz Zvezne republike Nemčije v Franciji drugačno. Mehanizem iz člena 20(2)(a)(cc) navedene konvencije določa vključitev vseh dohodkov iz Nemčije v davčno osnovo, izračunano v skladu s francosko zakonodajo, nato pa določa davčni dobropis za v Nemčiji plačan davek, ki je med drugim v primeru dohodkov iz člena 14 te konvencije enak znesku ustreznega francoskega davka na te dohodke.⁴⁰

111. Zato so dohodki nemške državljanke v primerljivem položaju s C. Schulz-Delzers v Franciji vključeni v davčno osnovo, izračunano v skladu s francosko zakonodajo. Torej se pri določitvi dohodnine upoštevajo, čeprav ima nato upravičenec pravico do davčnega dobropisa.

⁴⁰ – Za podrobnejši opis glej zgoraj navedeno sodbo Gilly (točka 42).

112. Iz tega sledi, da tožeči strani ne moreta trditi, da sta bili obravnavani manj ugodno, kot je obravnavan nemški državljan, ki je upravičen do oprostitve po členu 3, točka 64, EStG in svojo dejavnost opravlja v Franciji.

v zvezi z davkom od dohodka tega rezidenta, ki se lahko obdavči, dodeli odbitek v znesku, ki je enak davku, plačanemu v tej drugi državi. Tak odbitek pa ne sme presegati tistega dela pred odbitkom izračunanega davka, ki se nanaša na dohodek, ki se lahko obdavči v tej drugi državi.

113. Poleg tega besedilo dvostranske davčne konvencije povzema modelno konvencijo Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD).⁴¹ Natančneje, člen 23(A), od (1) do (3), določa:

„1. Kadar rezident države pogodbenice prejme dohodek ali ima premoženje, ki se v skladu z določbami te konvencije lahko obdavči v drugi državi pogodbenici, prva država te dohodke ali to premoženje oprosti davka, razen v primerih iz odstavkov 2 in 3.

2. Kadar rezident države pogodbenice doseže dohodek, ki se [...] lahko obdavči v drugi državi pogodbenici, prva država

3. Kadar je v skladu s katero koli določbo te konvencije dohodek, ki ga dobi, ali premoženje, ki ga ima rezident države pogodbenice, oproščen davka v tej državi, lahko ta država pri izračunu davka od preostalega dohodka ali premoženja tega rezidenta vseeno upošteva oproščeni dohodek ali premoženje.“

114. Dvostranska davčna konvencija, ki jo Zvezna republika Nemčija dosledno uporablja s tem, da upošteva vse dohodke C. Schulz-Delzers, torej v celoti sledi modelu OECD.

115. Zato se lahko položaj C. Schulz-Delzers v vseh državah članicah, ki so tako kot Zvezna republika Nemčija in Francoska republika sklenile dvostranske davčne konvencije, ravna po tem modelu.

116. Menim torej, da se C. Schulz-Delzers po obravnavani zakonodaji ne obravnava manj ugodno kot nemški državljan v primerljivem položaju.

⁴¹ – Modelna davčna konvencija v zvezi z dohodki in premoženjem, ki jo je pripravil OECD, besedilo členov z dne 29. aprila 2000.

VI – Predlog

117. Na podlagi navedenega predlagam, naj se na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Finanzgericht Baden-Württemberg, odgovori tako:

Člen 45 PDEU je treba razlagati tako, da ne nasprotuje zakonodaji države članice, kot je člen 3, točka 64, nemškega zveznega zakona o dohodnini (Einkommensteuergesetz), v skladu s katero so davka oproščeni nekateri dodatni dohodki delavcev v službenem razmerju z nacionalno pravno osebo javnega prava, ker se dejavnost opravlja zunaj te države članice, čeprav taka nacionalna določba ne velja za dodatne dohodke delavcev v službenem razmerju s pravno osebo javnega prava druge države članice, ker se dejavnost opravlja zunaj prve države.